



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **L. D.**, zastoupená Mgr. Ing. Danielem Keprtou, advokátem, se sídlem Douhá 6, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2013, č. j. 22 Af 2/2013 - 275,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 27. 2. 2013, č. j. 22 Af 2/2013 – 275, zamítl žalobu, kterou se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (jeho působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle ust. § 82 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů, na Generální ředitelství cel) ze dne 23. 10. 2006, č. j. 6635-02/06-1401-21, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Karviná (dále jen „celní úřad“) ze dne 13. 6. 2006 č. j. 52164-05/06-1461-024, o stanovení základu daně a vyměření daně z tabákových výrobků – zboží s obchodním označením GOLEM SMĚS EXTRA (dále jen „Golem“) a SMĚS CÉZAR (dále jen „Cézar“) stěžovatelce.

V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že k závěru, že posuzované zboží je tabákovým odpadem použitelným ke kouření a že jeho překvalifikace v průběhu daňového řízení je možná. Protože se jedná o zboží použitelné ke kouření, podléhá spotřební dani. K odstranění rozporů mezi jednotlivými posudky a odbornými vyjádřeními k otázce použitelnosti předmětného zboží ke kouření provedl krajský soud u jednání důkaz kouření druhově identického zboží v identických obalech a od identických dodavatelů a takto bylo prokázáno, že dutinka naplněná každým z druhů předmětného zboží (Golem i Cézar) po zapálení hoří, hořet při běžném kouření nepřestane, a to ani při přerušení tahu, přičemž zhasnutí takto laicky vyrobené cigarety bylo dosaženo až uhašením cigarety o popelník. Kouř vzniklý hořením této suroviny lze také bez problémů vdechnout. Bylo tedy prokázáno, že předmětné zboží lze při běžném laickém užití kouřit bez jakéhokoli dalšího zpracování. Dále krajský soud uvedl, že není zcela vyloučeno ukončení vyměřovacího řízení vydáním platebního výměru pro situace, kdy zkoumané zboží není to, které bylo zjištěno u daňového subjektu, pokud ovšem nejsou

o shodě vlastností testovaných produktů žádné důvodné pochybnosti. V takovém případě je na celních orgánech, aby prokázaly, že všechny zkoumané vzorky jsou svým složením shodné se zbožím zajištěným u daňového subjektu. Takové závěry v dané věci vyplývají mimo jiné z výpovědi svědka Ing. D. H., bývalého pracovníka celně technické laboratoře (dále jen „CTL“), který uvedl, že s testováním tabáku Golem a Cézar se setkává zhruba od roku 2004 a vlastnosti všech předložených vzorků tohoto zboží byly prakticky stejné. Odlišnost spočívala jedině v tom, že zhruba do poloviny roku 2005 se nepodařilo vzorky vykouřit. Obrat nastal pořízením nové plničky GARANT. Od té doby již bylo možno všechny vzorky kouřit. Obdobně vypovídal i svědek Ing. P. C., pracovník Státní zemědělská a potravinářská inspekce (dále jen „SZPI“), který uvedl, že v letech 2000 až 2007 byly v laboratoři SZPI zkoušeny desítky vzorků tohoto zboží a vždy byly svým charakterem velmi podobné až totožné. Na žádné zásadní rozdíly si nevzpomněl. Krajský soud rovněž uvedl, že s výjimkou posudku CTL oba účastníci argumentovali odbornými posudky, které byly vypracovány na základě analýz prováděných na vzorcích zboží zajištěných u jiných subjektů než u stěžovatelky. Vždy se však jednalo o druhově stejné zboží prodávané pod totožným obchodním názvem, pocházející od stejného dodavatele. Všichni zpracovatelé odborných posudků také shodně popsali vzhled tohoto zboží. Podle krajského soudu zboží zajištěné u stěžovatelky je svými vlastnostmi totožné se zbožím, ze kterého pocházel i kouřený vzorek, a stejně tak i se zbožím, na kterém prováděla zkoušku SZPI. Provedená zkouška kouřením i posudek SZPI tak ob stojí i za situace, kdy zkoušené vzorky nepocházely přímo ze zboží zajištěného u stěžovatelky. Krajský soud také doplnil dokazování zprávami dovozců plničky GARANT, z nichž zjistil, že tato plnička byla na českém trhu distribuována již od r. 1999, tedy před zajištěním předmětného zboží a také ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Vzhledem k provedení dokazování označil krajský soud jako nadbytečný výsledek navrhovaných svědků za účelem obhájení závěrů v jednotlivých znaleckých posudcích. Krajský soud zamítl i důkazní návrh stěžovatelky na kouření listí, kůry stromů a jiných komodit, neboť kouření suroviny nemající svůj původ v tabáku je pro rozhodnutí zcela irrelevantní. Jako nedůvodnou posoudil také námitku, že předmětné zboží bylo v prvostupňovém správním rozhodnutí nedostatečně označeno. K námitce šikanózního postupu celních orgánů spočívajícího ve zdaňování koncových podnikatelů krajský soud uvedl, že situace, kdy lze více článkům jednoho obchodního řetězce vyměřit spotřební daň týkající se téhož zboží, sice existují pro jednotlivé články řetězce určitá nebezpečí, ale je zásadně na nich, aby si soukromoprávními ujednáními s obchodními partnery upravily vztahy týkající se daňových povinností. Zákaz dvojího zdanění spotřební daní vůči těmž zboží totiž znamená, že pokud již jednou byla tato daň jednomu daňovému subjektu vyměřena, nemůže být vyměřena za stejné zboží ani jemu, ani nikomu jinému. Neříká však nic o tom, kterému z článků obchodního řetězce, v rámci něhož je zboží distribuováno, může být daň vyměřena a kterému nikoli, resp. nestanoví žádná pravidla, v jakém pořadí má být jednotlivým článkům řetězce daň vyměřována. Stěžovatelka nemůže jako osoba nakládající pravidelně s větším množstvím vybraných výrobků spoléhat pouze na to, že v případě zajištění zboží odkáže celní orgány jen na své dodavatele či jiné subjekty. Krajský soud uvedl, že mu jsou známy případy, kdy zboží Cézar a Golem nebylo shledáno způsobitelným ke kouření. Odlišnost dřívějších rozhodnutí však byla v daném případě řádně objasněna výslechem svědka Ing. D. H., když důvodem změny v rozhodování bylo pořízení nové pomůcky pro zkoumání tabákových výrobků CTL (pístové plničky Garant) v polovině roku 2005. Krajský soud tuto okolnost označil za důvod ke změně rozhodovací praxe. Obecně každé rozdílné zacházení není nezákonné, je-li řádně odůvodněno a odlišeno od jiných případů. V dané věci je nesporné, že stěžovatelka se v době, kdy jí byla spotřební daň doměřována, nacházela v právně nejasné situaci. Nicméně daňové povinnosti ve vztahu k předmětnému tabáku, stejně jako jiné články distribučního řetězce, podléhala. I přesto by povinnost platit daň neměla, pokud by se na základě postupů celních orgánů vůči ní mohla legitimně domnívat, že takovou daň platit nemusí. V jejím případě ovšem hovoří proti tomu, aby byla přiznána priorita ochrany její právní pozice před požadavkem dosažení objektivní legality, skutečnost, že správní praxe jsoucí

pokračování

v rozporu se zákonem nebyla všeobecná a převládající. V postupech celních orgánů se objevovaly jak tendence tabák toho druhu, který prodávala stěžovatelka, podrobit spotřební dani, tak tendence opačná, přičemž o žádné z nich nelze hovořit jako o excesu z jinak vcelku jednotné správní praxe. Navíc stěžovatelka nebyla ani v rovině skutkové v takové pozici, aby mohla mít za to, že tabák, který prodávala, má skutečně takové vlastnosti, že spotřební dani nepodléhá. Vlastnosti tohoto tabáku musela sama vnímat přinejmenším jako hraniční, tj. takové, že za určitých okolností je či může být ke kouření způsobilý, a proto podléhající spotřební dani. Pokud tedy zastávala názor, že tabák spotřební dani nepodléhá, činila tak za situace, kdy si mohla a měla být vědoma toho, že její právní názor je vysoce sporný a neopírá se o natolik jednotnou a nepochybnou praxi správních orgánů, aby se na ni jako na signál toho, co je legální, mohla rozumně spolehnout.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uplatnila důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že krajský soud postupoval v rozporu s ust. § 75 a § 77 odst. 2 s. ř. s., neboť při rozhodování nevycházel ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, nýbrž ze skutkového stavu zjištěného v důsledku nesprávně prováděného dokazování až v řízení před soudem. V době vydání prvostupňového rozhodnutí, kterým byla stěžovatelce vyměřena daňová povinnost, byl skutkový stav ve vztahu k subsumci pod ust. § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), založen pouze na analýze CTL k sazebnímu zařazení zboží, z níž jednoznačně vyplývá, že zkoumaný vzorek nelze bez dalších úprav kouřit. Tento závěr byl učiněn na základě provedených zkoušek kouření. Přesto správce daně uložil stěžovatelce povinnost zaplatit vyměřenou spotřební daň z tabákového odpadu, který je použitelný ke kouření. Tedy již toto rozhodnutí nemělo oporu v provedených důkazech a ve skutkové situaci. Stanovisko CTL je jediným důkazem ve správním i soudním řízení, jenž se vztahuje přímo ke zboží zajištěnému u stěžovatelky. Skutkový stav v době rozhodování správního orgánu byl založen jen na posudku SZPI přesto, že tento není ve vztahu k posouzení rozhodných skutečností v daném případě relevantní, resp. není dostatečný. Vyplývá totiž z něj pouze, že provedeným rozbořem a naplněním do cigaretových dutinek (nikoliv odpovídajícím pokusem hoření a kouření) bylo zjištěno, že předložený vzorek vykazuje vlastnosti jinak děleného tabáku použitelného ke kouření. Vykazuje-li posuzovaný vzorek vlastnosti „jinak děleného tabáku“, lze bez dalšího doplnění ze strany SZPI dospět k jednoznačnému závěru, že zkoumaný vzorek je „jinak děleným tabákem“. Podmínky podle zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o potravinách“), jsou přitom kvalitativně i formálně zcela odlišné od formálních znaků stanovených zákonem o spotřebních daních. Správní orgán na základě provedených důkazů, z nichž plyne, že zajištěné zboží nelze bez dalšího zpracování kouřit (analýza CTL) a toto zboží vykazuje vlastnosti jinak děleného tabáku (posudek SZPI), bez dalšího dokazování, resp. s vyloučením důkazů navržených stěžovatelkou, dospěl k závěru, že zboží je tabákovým odpadem, který je použitelný ke kouření. Tento závěr tedy nemá žádnou oporu v provedeném dokazování a jeho správnost je zcela zpochybňována obsahem správního spisu. Úlohou soudu není zásadním způsobem doplňovat nebo nahrazovat neúplnost dokazování provedeného ve správním řízení, jak se stalo v tomto případě. I kdyby z důkazu provedeného krajským soudem u jednání bylo možné učinit skutkové zjištění, že vzorek hoří a v hoření nezhasíná, pak teprve v soudním řízení by byl proveden důkaz, ze kterého by bylo možno za existence dalších relevantních důkazů dospět k závěru, že vzorek je použitelný ke kouření. Krajský soud tedy nahrazoval nedostatečnou a laxní činnost správních orgánů a de facto těžiště dokazování ve správním řízení přenesl do soudního řízení, což je nepřijatelné a v rozporu se zásadami řízení před správním orgánem, jakož i zásadami a účelem správního soudnictví. Rozhodnutí správce daně, a tím i rozhodnutí celního ředitelství, je podle stěžovatelky postiženo vadou absence náležitého skutkového vymezení předmětu daně, jakož i použité právní kvalifikace

co do označení názvu, množství a sazby daně a dále určení, zda by mělo být zdaňováno zboží skladované či přepravované.

Dále stěžovatelka namítala, že SZPI není oprávněna vydávat stanoviska a posudky k naplnění či nenaplnění podmínek jednotlivých skutkových podstat zákona o spotřebních daních. Její oprávnění se podle ust. § 3 odst. 4 písm. b) zákon č. 146/2002 Sb., o státní zemědělské a potravinářské inspekci (dále jen „zákon o státní zemědělské a potravinářské inspekci“), vztahuje pouze k posouzení podmínek stanovených zvláštními předpisy. SZPI není univerzální složkou státní správy zajišťující všeoborové posudky a analýzy, a není tak kompetentní k právní kvalifikaci spotřební daně. Termíny vhodnosti, použitelnosti či možnosti kouření mají v režimu zákona o potravinách a zákona o státní zemědělské a potravinářské inspekci a vyhlášky č. 344/2003 Sb. zcela jiný význam a obsah než obdobné termíny používané zákonem o spotřebních daních. Odpadem nemůže být nezpracovatelná část zpracované suroviny či surovin, případně jejich vzájemné kombinace, která nebyla bezzbytku v rámci cíleného zpracování zužitkována. S právním názorem, že „tabákový“ musí mít svůj původ v tabáku, se stěžovatelka ztotožňuje jen částečně, neboť v rámci zpracovávání tabákové suroviny a výrobě tabákových výrobků jsou spotřebovávány různé, nejen tabákové, suroviny. Odpad vzniklý při zpracovávání tabáku nemusí nutně mít podstatné vlastnosti tabáku. V posuzované věci nebyl proveden jediný důkaz, který by původ zajištěného zboží prokazoval, tedy jakým způsobem a v rámci jakého výrobního procesu toto zboží ve své konečné podobě vzniká. Mezi zpracovateli jednotlivých posudků jsou významné rozpory co do základní povahy zajištěného zboží. Podle posudku CTL se jedná o jinak dělený tabák a podle znaleckého posudku Ing. Jindřicha Jinocha o nefermentovaný odřepíkatý tabák viržinského typu sušený pravděpodobně vzduchem, tedy nikoliv tabákový odpad. Veškeré závěry učiněné v řízení před správním orgánem, jakož i v přezkumném řízení, že dotčené zboží je tabákovým odpadem, jsou zcela spekulativní a nemají oporu v provedených důkazech. Podle stěžovatelky nelze přisvědčit právnímu názoru, že cokoliv, co má původ v tabáku, je vhodné či způsobilé ke kouření, když kouření má nepochybně mnohem užší význam než hoření. Vzorek, který hoří a nezhasíná a obsahuje tabákové prvky či jejich stopy, ještě není bez dalšího způsobilé ke kouření. Vnitrostátní právní úprava je v rozporu s komunitárním právem (směrnice Rady ES č. 95/59/ES), zejména co do výkladu termínů „určen“, „použitelný“, „vhodný“, kdy i správním soudem byly konstatovány rozpory ve výkladu této směrnice, čímž měla být věc předložena Soudnímu dvoru EU k posouzení předběžné otázky.

Podle stěžovatelky rovněž nelze vyloučit, že vzorek zboží použitý při dokazování před krajským soudem je vzorkem zcela odlišným od zajištěného zboží a že použitá plnička v době zajištění zboží nebyla na běžném trhu k dispozici. Protože z analýzy CTL, která posuzovala zboží zajištěné u stěžovatelky, je patrné, že předmětné zboží bez dalšího zpracování kouřit nelze, pak je další dokazování nadbytečné. Krajský soud postupoval v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, protože nahrazením dokazování ve správním řízení provedením hoření neznámého vzorku neznámými prostředky rozpory mezi jednotlivými posudky a znaleckým posudkem nevyjasnil. S ohledem na nejasnosti při vypracování zejména posudku SZPI měl být slyšen znalec i zástupci SZPI, příp. měl být vypracován revizní znalecký posudek nebo věc vrácena správnímu orgánu k dalšímu řízení. Způsob provedení demonstrativní zkoušky hoření byl učiněn účelově tak, aby vzorek vypadal, že bez tahu nezhasíná. Toto je zjevné z obrazového záznamu pořízeného u jednání, kdy opatrnost a obezřetnost zaměstnance celního ředitelství je více než patrná a s „kouřením“ běžného „kuřáka“ nemá vůbec nic společného. Pokud byla celnímu ředitelství dána možnost účelově provádět důkaz, když tento by měl být proveden soudem, pak stejná možnost měla být dána také stěžovateli. Znemožněním provedení obdobného důkazu stěžovatelkou byla porušena rovnost účastníků řízení a celní ředitelství bylo bezdůvodně zvýhodněno. Prokázání

pokračování

rozporu mezi posudkem SZPI a znaleckými posudky bylo učiněno výslechem svědka Ing. D. H., který také prováděl hoření neznámé věci v jednací síni. Stěžovatelka namítala jeho nevěrohodnost, když již jednou byl zjištěn jeho nezákonný postup s významným vlivem v jiném daňovém řízení. Stěžovatelka označila tato jiná daňová řízení a navrhla ověření těchto skutečností. Krajský soud provedení tohoto důkazu odmítl, čímž zatížil řízení vadou a porušil její právo na spravedlivý proces.

V poslední stížní námitce stěžovatelka uvedla, že byla nezákonně postižena změnou správní praxe, ke které došlo až po zajištění předmětného zboží. Nemohla předvídat, že její zboží by mohlo podléhat spotřební dani, protože byla ujišťována (analýzy CTL, znalecké posudky, vyjádření správců daně, vyjádření Generálního ředitelství cel a stanoviska dovozců, z nichž jeden byl také znalcem v dotčeném oboru) o opaku, a neměla důvod tomu nedůvěřovat. Postup správních orgánů vůči konečným prodejčům je zcela účelový a zejména u dovozců je postupováno zcela odlišně. Spotřební daň je vybírána z totožného zboží opakovaně, resp. tato má být vybírána u dovozců či výrobců, a nikoliv u koncových prodejců. Tomu svědčí také např. trestní řízení vedené proti jednomu z dovozců, neboť jednání, pro které je či byl trestně stíhán, je přímo spojeno s povinností zaplatit spotřební daň právě ze zboží zajištěného u stěžovatelky. Nelze vyloučit, resp. je velmi pravděpodobné, že daňová správa po dovozci K. zaplacení spotřební daně vymáhá a tato daň je tak vymáhána nejméně dvakrát. Tyto skutečnosti by měly být podkladem pro rozhodnutí o doplnění dokazování, zejména když soud nahrazuje dokazování správního orgánu. V obdobných případech je správními orgány i správními soudy rozhodováno rozdílně, protože v některých případech bylo dokonce zajištěné zboží vráceno zpět. Takový postup je v rozporu se základním principem správního rozhodování, a to povinností rozhodovat v obdobných případech obdobným způsobem. V době, kdy bylo zahájeno daňové řízení se stěžovatelkou, byla o téže daňové povinnosti vedena daňová řízení minimálně s jeho dovozci a primárními distributory, čímž bylo řízení zatíženo překážkou litispendence. Nedostatek skutkových tvrzení a důkazních návrhů nelze klást k tíži stěžovatelky, neboť tato se snaží již od roku 2005 získat relevantní informace od celní správy, ale ty jí nejsou poskytovány. Celní ředitelství od počátku soudního řízení tvrdilo, že jiné daňové řízení v této souvislosti vedeno nebylo, a následně předložilo listinný důkaz prokazující ukončení daňového řízení, resp. zánik práva na vymožení daňové povinnosti u dovozců dotčených výrobků. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

Generální ředitelství cel ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že odborné analýzy CTL nebyly jediným důkazem ve správním řízení, neboť v odvolacím řízení došlo k doplnění dokazování listinou o závěrech analýzy shodného zboží provedenou SZPI, znaleckými posudky a stanoviskem k sazebnímu zařazení zboží. Závěry CTL, že vzorky „nelze bez dalších úprav kouřit“, stěžovatelka vytrhává z celkového kontextu nejen těchto důkazů, ale i dalších celními orgány hodnocených podkladů a skutečností. Pokud totiž měla CTL popsat odebraný vzorek v podobě balíčku, v němž byl nasypan tabák, který byl v takovém stavu spotřebitelského balení stěžovatelkou skladován, tak nelze než konstatovat, že v takovém stavu jej bez další úpravy nelze kouřit. Současně je ze závěrů CTL také zřejmé, že z takového výrobku lze laickou úpravou vyrobit tabák ke kouření a kouřit jej. Závěr, že stěžovatelka skladovala výrobky podléhající spotřební dani, vychází ze zjištění CTL ohledně vlastností tabáku, ze závěrů SZPI, ze způsobu balení tabáku pro konečného spotřebitele a ze skutečnosti, že stěžovatelka tabák dále nijak nezpracovávala, ale pouze jej skladovala a nabízela k prodeji konečným spotřebitelům. Krajský soud po provedeném experimentu v soudním řízení nepokračoval ve správním řízení, ani daňové nalézací vyměřovací řízení nedoplňoval a nenahrazoval. Pouze pomohl při utváření názoru na průkaznost důkazních prostředků použitých celním ředitelstvím k zpochybnění průkaznosti důkazních prostředků předložených stěžovatelkou. Stížní námitky k oprávnění SZPI

jsou nepřijatelné, neboť se jimi Nejvyšší správní soud již zabýval. Stanovisko SZPI bylo použito k zařazení do slovně určeného předmětu daně podle zákona o spotřebních daních. Neplatí tedy, že SZPI o dani rozhodlo. Generální ředitelství cel dále uvedlo, že předložilo k provedení experimentu u soudu druhově naprosto shodný výrobek shodného výrobce, jako byl ten, který stěžovatelka skladovala, a prokázalo původ, jak byl tento výrobek získán. Stěžovatelka nepředložila nic, co by jeho původ a shodnost vyvrátilo, pouze opakovaně tvrdila nekonkrétnosti a neurčitosti a že nelze vyloučit, že se jedná o vzorek zcela odlišný od zajištěného zboží. Celní orgány prokázaly i původ plničky a také to, kdy byla dána k dispozici spotřebitelům. Krajský soud stěžovatelce neznemožnil provedení důkazu, ale další dokazování zamítl a toto zamítnutí zdůvodnil. Jelikož předmětné zboží bylo zajištěno ve skladových prostorách provozovny stěžovatelky, zcela jistě neprováděla dopravu dopravním prostředkem. Tudíž je absurdní námitka, že jí nebylo a není zřejmé, zda je plátcem daně proto, že zboží skladovala nebo dopravovala. Výrok rozhodnutí celního úřadu je zcela jasný a lze odkázat i na rozhodnutí o propadnutí předmětného tabáku ze dne 5. 4. 2006, č. j. 147-08/06-1461-21, z důvodu, že byl skladován bez průkazu zdanění, nikoliv že by byl dopravován bez patřičných dokladů. Proto generální ředitelství cel navrhlo, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu rozhodl správní orgán I. stupně platebním výměrem, který v souladu s ust. § 32 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, neobsahoval odůvodnění. V tomto rozhodnutí je zboží, které podléhá spotřební dani, označeno jako „KN 2401, Označení VV Tabák Cézar, Golem, množství v kg 218,85, sazba Kč/kg 660, spotřební daň 144441,0000“. Ve výroku rozhodnutí je rovněž uvedeno: „...Vám vyměřuje jako osobě skladující (dopravující) vybrané výrobky...“. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tak bylo předmětné zboží vymezeno jasně, zvláště za situace, kdy se jednalo o zboží, které stěžovatelka prodávala a které bylo v jejím skladu zajištěno, o čemž bylo vydáno rozhodnutí. Byť se může označení stěžovatelky v závorce i jako osoby přepravující zboží jevit jako potenciálně matoucí, stěžovatelce muselo být jasné, o jaké zboží se jedná, což potvrzují i její námitky ohledně povahy předmětného zboží uplatněné v odvolání proti tomuto rozhodnutí, kde uvedla, že „(z) výroku napadeného rozhodnutí se lze domnívat, že správce daně považuje za předmět daně z tabákových výrobků zboží distribuované pod obchodním názvem Cézar a Golem. Přitom správce daně stanovil základ daně a vyměřil spotřební daň z tabákových výrobků na základě ustanovení (...), dle kterého podléhá spotřební dani z tabákových výrobků tabákový odpad upravený pro konečného spotřebitele, který nespadá pod písm. a), b) ust. § 101 odst. 3 SP a který je použitelný ke kouření. Spotřební daň správce daně vypočetl dle minimální sazby ve výši 660,- Kč/kg.“ Označení předmětného zboží, jeho množství i uložená daňová povinnost je bez jakýchkoliv pochybností srozumitelné a určité. Nelze tedy akceptovat stěžovatelčino tvrzení, že rozhodnutí celního úřadu je postiženo vadou absence náležitého vymezení předmětu daně i použité právní kvalifikace co do označení názvu, množství a sazby daně a upřesnění, zda je zdaňováno zboží skladované či přepravované. Krajský soud se touto námitkou dostatečně zabýval a Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje. V této souvislosti je možno odkázat i na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2003, č. j. 7 A 124/2000 - 39, publ. pod č. 5/2003 Sb. NSS, že správní řízení tvoří jeden celek a případné vady odůvodnění prvostupňového rozhodnutí lze odstranit v odvolacím řízení. Celní ředitelství se v odvolacím řízení k námitkám stěžovatelky komplexně zabývalo povahou předmětného zboží a možností jeho zdanění. V tomto směru nebylo vázáno žádným požadavkem na počet důkazů, ze kterých mělo vycházet. Jeho povinností však bylo zjistit skutkový stav a vypořádat se s důkazy, které předložila stěžovatelka. Tuto povinnost celní ředitelství splnilo a zároveň zdůvodnilo,

pokračování

proč důkazy předložené stěžovatelkou, to i v řízení o odvolání proti rozhodnutí o propadnutí věci, se k dané věci nevztahují. Předmětem znaleckého posudku Ing. Jindřicha Jinocha č. 89/2004 totiž bylo „analytické zpracování a posouzení suroviny používané k výrobě vykuřovací směsi Cézar“ a nikoli zkoumání finálního výrobku. Podle celního ředitelství trpí znalecké posudky Ing. Jindřicha Jinocha č. 94/2005 a č. 99/2006 zjevnými vadami, protože analýzu vzorků provedla laboratoř bez akreditace ke zkoušení tabákových výrobků. Další důkazy označilo celní ředitelství za irrelevantní, protože závazná informace ve věci celního zařazení ze dne 25. 3. 2002, č. 06-0703-2002, byla vydána před přistoupením České republiky k Evropské unii a nelze ani jednoznačně určit, že se vztahuje k totožnému zboží. V případě stanoviska k sazebnímu zařazení zboží č. 0615/07 ze dne 10. 7. 2001 pak nebylo celní ředitelství kompetentní rozhodovat o celním zařazení zboží a celní orgány nebyly ani v postavení správce spotřební daně v souvislosti s výrobou tabákových výrobků v tuzemsku ze surovin dovezených ze zahraničí. pokud jde o stanoviska k sazebnímu zařazení zboží č. 0210/07/04 ze dne 24. 2. 2004, neplyne z nich, o jaký charakter tabákového výrobku se jedná, a zejména popis zkoušek k ověření, zda jej lze či nelze kouřit. Při posouzení rozhodných otázek vyšlo celní ředitelství ze závěrů posudku SZPI, podle kterého bylo zajištěné zboží tabákovým výrobkem, přičemž se jednalo o tabák ke kouření. Odborné posudky CTL ke správnosti tarifního zařazení celní ředitelství vyloučilo jako neprůkazné, neboť z nich nebylo patrné, jaké použití předmětného zboží a ve vztahu k jakému právnímu předpisu v nich bylo zkoumáno. Celní ředitelství tak sice postavilo své rozhodnutí na závěrech posudku SZPI, zároveň se však vypořádalo i s ostatními důkazy. Skutečnost, že posudek SZPI zajistilo teprve celní ředitelství a celní úřad jej neměl k dispozici, nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí správních orgánů, neboť prvostupňové i odvolací správní řízení tvoří celek, v jehož rámci je možno napravit případné vady či dokazováním vyjasnit skutkový stav (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 As 24/2013 - 28).

Stížní námitku vztahující se k oprávnění SZPI vydávat posudky použitelné i pro účely posouzení zboží spadajícího do kategorií podle zákona o spotřebních daních shledává Nejvyšší správní soud nepřipustnou, neboť se jí již zabýval v rozsudku ze dne 30. 10. 2008, č. j. 7 Afs 26/2008 – 69, jímž byl předchozí rozsudek krajského soudu v této věci zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení. Právním názorem Nejvyššího správního soudu byl poté krajský soud vázán. Také Nejvyšší správní soud je v řízení o další kasační stížnosti vázán právním názorem vysloveným ve svém předchozím rozsudku, neboť i přípustnost další kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil (§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.). Stejný závěr platí i o využitelnosti posudku SZPI pro účely řízení podle zákona o spotřebních daních. S touto námitkou se Nejvyšší správní soud vypořádal v rozsudku ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009 – 125, kterým rozhodoval o další kasační stížnosti stěžovatelky, takto: *„Namítala-li stěžovatelka, že z posudku SZPI nevyplývá, že se jedná o „tabákový odpad použitelný ke kouření“ ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních, Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že účelem analýzy vzorku předloženého SZPI není provádět právní kvalifikaci, ale zjistit akreditovanými metodami obsah a vlastnosti vzorku ve smyslu kritérií vyhlášky č. 344/2003 Sb., tedy zjistit, zda vzorek vykazuje složení a vlastnosti, pro něž jej lze zařadit pod některou z kategorií uvedených v ust. § 1 citované vyhlášky. To však nevylučuje jeho použitelnost jako jednoho z důkazních prostředků v řízení o spotřební dani. Právní hodnocení a podřazení kontrolovaných výrobků pod zákonem specifikované kategorie je pak výsledkem úvah celního úřadu. Zařazení určitého výrobku do kategorie vymezené zákonem o spotřebních daních tak musí vyjít ze skutkových zjištění týkajících se jak složení odebraného vzorku výrobku (zda se jedná o výrobek pocházející z tabákové suroviny nebo o vedlejší produkt výroby tabákových výrobků), tak jeho vlastností, z nichž jednou je použitelnost ke kouření průměrným spotřebitelem. K posouzení těchto skutkových otázek slouží právě posudky, které zkouškou odebraného vzorku určitými postupy zjistí vlastnosti a obsah jednotlivých složek, včetně jejich poměru. Celní orgány a soud by pak měly v případě rozporů mezi jednotlivými posudky především hodnotit, zda zpracovatel posudku má akreditovány metody k provádění jednotlivých zkoušek či nikoliv, neboť je to právě postup podle akreditace, který zvyšuje jistotu a spolehlivost výsledků laboratorních měření,*

rozborů a způsobu nakládání s předloženými vzorky. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že CTL ke dni posuzování neměla akreditovanou metodu ke zkoušení tabákových výrobků. To však samo o sobě nevylučuje použití jejího stanoviska ve správním a soudním řízení. Teprve ale SZPI použila akreditované metody pro zkoušku předložených vzorků Golem a César, a to i přístrojovou metodu - rutinní analytický nakuřovací přístroj (podle ČSN ISO 3402 – Tabák a tabákové výrobky – Atmosféra pro kondicionaci a zkoušení).“

V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval i doplnění dokazování krajským soudem a dospěl k závěru, že se jednalo o postup racionální a účelný, neboť existovaly skutkové rozpory, které bylo nutno odstranit, aby bylo možné učinit jednoznačný závěr, že v případě zboží zajištěného u stěžovatelky se jednalo o tabákový odpad použitelný ke kouření. Účelem dokazování bylo odstranění rozporů mezi posudky či odbornými stanovisky s cílem ověřit správnost závěru celních orgánů o použitelnosti předmětného zboží ke kouření, a to k žalobním námitkám. Tento postup zákonná úprava dokazování v řízení před správními soudy umožňuje. V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. V případech, kdy soud bude opakovat důkazy, které byly již uplatněné v předchozím řízení, tyto důkazy zhodnotí, vyjádří úvahu o správnosti či nesprávnosti hodnocení důkazů správním orgánem. Bude-li soud dokazování doplňovat, tzn. provádět důkazy nové, v předchozím řízení neprovedené, musí dbát především toho, aby jím prováděné důkazy směřovaly ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Stanovení hranice, kdy je dokazování doplňováno, a kdy je dokazováno, je nutno odvozovat od procesního předpisu, podle kterého je vedeno řízení, v němž je přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu.“

Krajský soud tak byl oprávněn provést navržené důkazy a zároveň byl k tomu i vázán zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2008, č. j. 7 Afs 26/2008 - 69, jak bylo uvedeno výše. Provedený důkaz kouřením vzorku tabáku pak směřoval k prokázání skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu a nenahrazoval dokazování prováděné správními orgány. Přípustnost takového postupu ostatně připouští i judikatura Nejvyššího správního soudu v obdobných případech. Např. v rozsudku ze dne 29. 4. 2010, č. j. 9 Afs 117/2009 - 202, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „Námitka nezákonného opatření znaleckého posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce odkazující na trestní předpisy nikde v žalobě obsažena nebyla; totéž platí také pro námitku ohledně nejednoznačnosti a nepřehlednosti právní úpravy, kdy podle stěžovatelky ani samotné celní orgány neměly v období let 2002 – 2009 jasno, zda lze předmětné zboží hodnotit jako tabákový výrobek způsobilý ke kouření. Z tohoto pohledu by tedy bylo možné hodnotit obě námitky jako opožděné. Nicméně s ohledem na jejich charakter zdejší soud zkoumal, zda se nejedná o vady, ke kterým by musel přihlídnout z úřední povinnosti (ex officio), a dospěl k závěru, že způsob jejich vyhodnocení ze strany krajského soudu neměl ani nemohl mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Z hlediska těchto námitek – bez ohledu na to, zda byly uplatněny pozdě či nikoli – se totiž jako klíčový jeví výsledek provedené praktické zkoušky; dle něho bylo jednoznačně vyvráceno tvrzení stěžovatelky, že se v případě tabáku GOLEM EXTRA SMĚS jedná o tabák nezpůsobilý ke kouření, jako ostatně uvedl Nejvyšší správní soud již ve svém předchozím zrušovacím rozsudku. Neustále se opakující a různě formulované námitky stěžovatelky směřující vůči posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce či předchozí praxi celních orgánů je proto nutno považovat za irelevantní, a to za předpokladu, že výsledky provedené praktické zkoušky obstojí.“

Provedením důkazu kouřením vzorků byly vyvráceny stěžovatelkou tvrzené pochybnosti ohledně skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu. Provádění dalších důkazů navržených stěžovatelkou (výslech znalců a zástupců SZPI) tak bylo nadbytečné.



pokračování

Jako nedůvodnou posoudil Nejvyšší správní soud i námitku stěžovatelky, že byla porušena rovnost účastníků řízení tím, že jí nebylo umožněno provést důkaz zkouškou kouření předložených vzorků. Takový postup by byl v rozporu s hospodárností soudního řízení, neboť by směřoval k prokázání toho, co již prokázáno bylo. K tomu lze uvést, že „(k)rajský soud nemá povinnost provést libovolný důkaz, který mu účastníci navrhnou. Pokud by účastník navrhoval důkaz, jenž nemá s danou věcí zjevně žádnou souvislost, případně pokud by nebyl schopný ani k výzvě soudu uvést, co konkrétně má jím navrhovaný důkaz ve vztahu k danému případu dokázat, pak by soud nemusel takový důkaz provádět. Měl by ale povinnost řádně zdůvodnit, proč nepovažuje za nutné důkaz provést.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Azs 61/2008 – 98 nebo obdobně rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS.) Tomuto požadavku krajský soud dostal, neboť z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné, které skutečnosti považoval za prokázané a proč již nepovažoval za nutné provádět další dokazování.

Co se týče průběhu doplnění dokazování krajským soudem, je z obrazového záznamu, pořízeného při jednání dne 11. 2. 2009, zřejmý způsob provedení důkazu kouřením tabákových výrobků Golem a César za použití plničky Garant. Podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo při tomto pokusu prokázáno, že tabákové výrobky prodávané pod obchodní značkou César a Golem lze pomocí plničky GARANT naplnit bez problémů a vynaložení zvláštního úsilí do cigaretové dutinky, vytvořenou cigaretu zapálit a postupně kouřit. Přitom přerušení tahu nepůsobí uhasnutí cigarety, která doutná i nadále. Nelze se tedy ztotožnit se stěžovatelkou, že by zkouška byla provedena nějak neobvyklým nebo zvláště obezřetným způsobem kouření. Skutečnost, že pracovník celního ředitelství musel v jiném řízení naplněnou dutinku opětovně zapálit, na výsledcích zkoušky patrných z pořízeného záznamu nemůže nic změnit.

Krajský soud byl povinen v návaznosti na zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009 - 125 vypořádat se s hodnocením vlastností výrobku použitého k provedení důkazu a také plničky použité při dokazování. Pokud totiž důkaz nebyl proveden na vzorku zboží zajištěném u stěžovatelky, pak se muselo jednat o vzorek srovnatelný, aby bylo možné z provedeného dokazování vyvodit relevantní závěry. S tímto požadavkem se krajský soud vypořádal, když odkázal zejména na výpověď svědka Ing. D. H., který uvedl, že s testováním tabáku Golem a César se setkával zhruba od r. 2004 a za tu dobu se nestalo, že by mezi testovanými výrobky byly velké rozdíly a že vlastnosti všech předložených vzorků tohoto zboží byly prakticky stejné. Odlišnost spočívala jediné v tom, že asi do poloviny roku 2005 se nepodařilo vzorky vykourit. Obrat nastal pořízením plničky GARANT a od té doby již všechny vzorky kouřit šly. Svědek si nepamatoval, že by kdy došlo k jinému výsledku. Krajský soud odkázal i na výpověď svědka Ing. P. C., pracovníka SZPI, který uvedl, že v laboratoři SZPI byly v průběhu let 2000 - 2007 zkoušeny desítky vzorků tohoto zboží a zkoumané vzorky byly vždy svým charakterem velmi podobné až totožné a ani on si nevzpomněl na žádné zásadní rozdíly. Ohledně použité plničky GARANT doplnil krajský soud dokazování zprávami dovozců této plničky, Imperial Tobacco ČR, s.r.o., a JUFA s.r.o., z nichž zjistil, že plničky GARANT byly na českém trhu distribuovány již od roku 1999. Výše uvedené závěry považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné k potvrzení, že při dokazování před krajským soudem byl použit vzorek srovnatelných vlastností jako zboží zajištěné u stěžovatelky.

Nedůvodná je také námitka podjatosti svědka Ing. D. H.. Průběh dokazování je zřejmý z obrazového záznamu a co se týče vlastností posuzovaných vzorků, krajský soud své závěry odvodil i od výslechu dalšího svědka a stěžovatelka žádné konkrétní argumenty, které by tyto závěry zpochybňovaly, neuvedla. Provedení důkazů navrhovaných stěžovatelkou by v tomto směru nic nového nepřineslo. Stěžovatelka navíc dovozovala podjatost svědka Ing. D. H. pouze z toho, že jako pracovník CTL posoudil i v jiných věcech vzorky zboží jako tabákový odpad

ve smyslu ust. § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. zákona o spotřebních daních. Krajský soud tyto důvody správně vyhodnotil jako nezpůsobilé pro závěr stěžovatelkou činěný, neboť stěžovatelka nenamítala nepravdivost popisu událostí, skutečností a jevů tímto svědkem, ale jen a pouze jejich případné nesprávné právní vyhodnocení. Za obdobné situace ke stejným námitkám Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 10. 2012, č. j. 9 Afs 43/2012 - 32, uvedl: „*Zpochybnění věrohodnosti těchto tvrzení pouhým odkazem na to, že Ing. H. vydával obledně posuzování tabáku v jiných věcech nepravdivé posudky, nemůže obstát. Svědek byl dotazován na to, zda zkoumané vzorky tabáku Golem vykazovaly nějaké rozdíly. Stěžovatelka žádné konkrétní argumenty, které by zpochybňovaly shodnost vlastností tohoto tabáku, nenabídla. Naopak v souzené věci je nesporné, že všichni zpracovatelé odborných posudků se shodli na popisu vzhledu tabáku Golem Extra Směs (nepravidelné zlomky odřepíkovaných a vyžilovaných tabákových listů různé šířky a délky).*“ Stěžovatelka ani konkrétním způsobem nevyvrací závěr, že plnička GARANT byla v České republice na trhu již v okamžiku zajištění předmětného zboží a také ke dni vydání rozhodnutí celního ředitelství. A ani ze spisu nejsou patrné skutečnosti, které by zprávy dovozců této plničky zpochybňovaly.

Co se týče povahy zboží, za které byla stěžovatelce vyměřena daň z tabákových výrobků, tabákovými výrobky se podle ust. § 101 odst. 2 zákona o spotřebních daních rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák. Dále zákon o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2006 v citovaném ustanovení rozlišoval dvě skupiny tabáku, a to tabák ke kouření [§ 101 odst. 3 písm. c)] a ostatní tabák [§ 101 odst. 3 písm. d)]. Ostatním tabákem se pro účely zákona o spotřebních daních rozumí tabákové výrobky, které nespádají pod písmeno c), jsou upraveny pro kouření a určeny k jinému účelu výjimkou šňupavých a žvýkacích tabáků. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 29/2008 – 75, řešil otázku, zda předmětem spotřební daně z tabákových výrobků může být i tabák určený k jiným účelům a dospěl k závěru, že tabákovým výrobkem, který je předmětem spotřební daně, je jen tabák vhodný (způsobilý) ke kouření. Jediným rozlišovacím znakem tabákových výrobků, které jsou předmětem spotřební daně, a tabákem, který spotřební dani nepodléhá, je tak způsobilost ke kouření. S námitkou chybného výkladu pojmu způsobilost ke kouření se již Nejvyšší správní soud vypořádal v rozsudku ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009 – 125 takto: „*Nejvyšší správní soud však neshledává důvodnou stížní námitku zpochybňující jazykový výklad krajského soudu vztahující se ke pojmu „tabákový odpad použitelný ke kouření“.* *Názor krajského soudu na metodu gramatického výkladu pojmů ve smyslu výkladu pojmu tak, jak je obecně jazykově chápán, je zcela správný.*“ V tomto obvyklém významu docházelo i ke kouření předmětných tabákových výrobků. Nešlo o okrajové využívání výrobku určeného k technickým účelům zcela proti jeho původnímu účelu jedinci se sníženou tolerancí k nebezpečným látkám. Stěžovatelka se proto nemůže dovolávat, že jí je tento způsob užívání přičítán k tíži ve formě daňové povinnosti.

Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti (souvisejících případů) známo, že tabák značky César a Golem byl distribuován a prodáván ve značném množství, přičemž je obecně známou skutečností, že tabák není k vykuřování ve větší míře užíván již několik desetiletí, neboť byl nahrazen chemickými prostředky. Krajský soud se velmi důkladně zabýval výkladem čl. 5 směrnice č. 95/59/ES, který v českém překladu užívá ve vztahu k tabáku pojem „vhodný ke kouření“ a ve vztahu k tabákovému odpadu „určen ke kouření“. Tato odchylka se však již neobjevuje v ostatních jazykových verzích. Se závěrem, že rozhodné je kritérium použitelnosti ke kouření, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Úprava v zákoně o spotřebních daních není s tímto článkem v rozporu, ale naopak mu odpovídá. Shodný je ostatně i smysl obou těchto úprav, který je nutno při jejich aplikaci zohlednit a kterým je zdanění tabákových výrobků, které je možné běžně kouřit. Podle znaleckého posudku SZPI i posudku CTL tvořily zkoumaný vzorek nepravidelné zlomky tabákových listů. Podle znaleckých posudků Ing. Jindřicha Jinocha je zajištěné zboží nefermentovaným odřepíkovaným tabákem viržinského typu. Ve stanovisku ze dne 19. 1. 2005 celní ředitelství uvedlo k odebranému vzorku „Směs César – surová

pokračování

odřepikovaná nefermentovaná Virginia 150 g“ a že složením se jedná o plošné částice, úlomky žil a řapíku, ojediněle cizorodou látku. Ve stanovisku ze dne 27. 1. 2005 celní ředitelství u odebraného vzorku „Směs Golem extra – nezpracovaná surovina 150 g“ uvedlo, že složením se jedná o plošné částice, úlomky žil a řapíku. Zboží zajištěné u stěžovatelky tak jednoznačně bylo tabákem ke kouření ve smyslu ust. § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se jednalo o tabákový odpad přesto, že tento pojem zákon o spotřebních daních nedefinuje. Ze znění ust. § 101 odst. 3 písm. c) 1. a 3. zákona o spotřebních daních však vyplývá, co není tabákovým odpadem, tj. že jím není řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, ani o tabák ke kouření obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic užších než 1 mm (jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret). Tabákový odpad, který je možné kouřit (§ 101 odst. 3 písm. c bod 2 zákon o spotřebních daních), nenaplnuje výše uvedené kvalitativní předpoklady, ale musí mít svůj původ v tabáku a podstatné vlastnosti tabáku použitelného ke kouření. V daném případě je nepochybné, že zboží zajištěné u stěžovatelky bylo složeno z velké části z tabáku a zároveň se nejednalo o takový tabák ke kouření, který bylo možno zařadit pod kategorie ust. § 101 odst. 3 písm. c) bod 1. nebo 3 zákona o spotřebních daních.

Stěžovatelka rovněž namítala, že byla nezákonně postižena změnou správní praxe, ke které došlo až po zajištění předmětného zboží. Touto právní otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 30. 11. 2012, č. j. 7 Afs 48/2012 - 23, kterým zrušil předchozí rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že stěžovatelka se v době, kdy jí byla spotřební daň doměřována, nacházela v právně nejasné situaci. Nicméně, jak následně seznaly i správní soudy, že měla ve vztahu k předmětnému tabáku, stejně jako kterékoli jiné články distribučního řetězce, daňová povinnost. Tímto závěrem zavázal Nejvyšší správní soud krajský soud v dalším řízení a je jím i sám nadále vázán, a to právě proto, že přípustnost opětovné kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 – 56). Stěžovatelka neuvedla žádné konkrétní námítky ohledně současného vymáhání spotřební daně ze zajištěného zboží u jiných osob, ani nekonkretizovala tvrzení o odepírání informací správními orgány. I v tomto směru proto posoudil Nejvyšší správní soud námítky stěžovatelky jako nedůvodné.

Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a generálnímu ředitelství cel žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. dubna 2014

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu